

Neue Rechtsprechung zur ersten Tätigkeitsstätte bei Auslandsentsendungen

16. Juli 2021 von StB Timo Röhl

Blogbeitrag

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in drei Urteilen entschieden, dass die erste Tätigkeitsstätte bei einer grenzüberschreitenden Arbeitnehmerentsendung abweichend von seiner bisherigen Auffassung die ortsfeste betriebliche Einrichtung des aufnehmenden Unternehmens ist, der der Arbeitnehmer im Rahmen eines eigenständigen Arbeitsvertrags mit dem aufnehmenden Unternehmen für die Dauer der Entsendung zugeordnet ist.

Bis zu der Novellierung des Reisekostenrechts am 1. Januar 2014 vertrat der BFH die Auffassung, dass ein befristet in das Ausland entsandter Arbeitnehmer auch dann keine erste Tätigkeitsstätte (damals noch „regelmäßige Arbeitsstätte“) bei dem aufnehmenden Unternehmen begründet, wenn er mit dem ausländischen Unternehmen für die Dauer der Entsendung einen Arbeitsvertrag abgeschlossen hat (vgl. Urteil vom 10. April 2014, VI R 11/13). Mit der Änderung des Reisekostenrechts im Jahr 2014 musste nun der BFH erneut über die Begründung einer ersten Tätigkeitsstätte (Neudefinition) entscheiden. In den zu entscheidenden Fällen ging es um mehrjährige Entsendungen nach Amerika. Neben einer Vereinbarung mit dem deutschen Arbeitgeber schlossen die Arbeitnehmer zusätzlich lokale Arbeitsverträge bzw. Entsendeverträge mit den aufnehmenden Unternehmen in Amerika.

Der BFH hat mit Urteil vom [17. Dezember 2020 \(VI R 21/18\)](#) nunmehr entschieden, dass die erste Tätigkeitsstätte bei einer grenzüberschreitenden Arbeitnehmerentsendung die ortsfeste betriebliche Einrichtung des aufnehmenden Unternehmens ist, der der Arbeitnehmer im Rahmen eines eigenständigen Arbeitsvertrags mit dem aufnehmenden Unternehmen für die Dauer der Entsendung zugeordnet ist. Sofern mit dem aufnehmenden Unternehmen im Ausland ein eigenständiger Arbeits- bzw. Entsendevertrag geschlossen wird, verlagert sich die erste Tätigkeitsstätte in das Ausland. Der BFH stimmt mit seinen Urteilen der Auffassung der Beklagten (Finanzamt) zu. Bereits im BMF-Schreiben vom 24. Oktober 2014 hatte das Bundesministerium der Finanzen (BMF) die Auffassung vertreten, dass bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen die erste Tätigkeitsstätte beim aufnehmenden Unternehmen liegt, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen eines eigenständigen Arbeitsvertrags mit dem aufnehmenden Unternehmen einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung dieses Unternehmens unbefristet zugeordnet ist, die Zuordnung die Dauer des gesamten - befristeten oder unbefristeten - Dienstverhältnisses umfasst oder die Zuordnung über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus reicht. Wir haben das BMF-Schreiben in der neuesten Fassung vom 25. November 2020 zur weiteren Information [verlinkt](#).

Relevant ist die Zuordnung der ersten Tätigkeitsstätte insbesondere für die Anwendung des Reisekostenrechts. Nur so weit der Arbeitnehmer nicht an seiner ersten Tätigkeitsstätte für seinen Arbeitgeber tätig wird, besteht die Möglichkeit, Reise- und Unterbringungskosten steuerfrei zu erstatten bzw. als Werbungskosten geltend zu machen.

Neue Rechtsprechung zur ersten Tätigkeitsstätte bei Auslandsentsendungen

16. Juli 2021 von StB Timo Röhl

Blogbeitrag

Die ergangenen Urteile haben zur Folge, dass beispielsweise Aufwendungen für Wohnungsgestellung und Heimflüge keine Werbungskosten mehr sind bzw. bei Kostenübernahme durch den Arbeitgeber einen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil darstellen. Auf Basis der Doppelbesteuerungsabkommen fällt das Besteuerungsrecht für die Kostenübernahme durch den Arbeitgeber regelmäßig dem Ansässigkeitsstaat des aufnehmenden Unternehmens (Entsendeland, hier Amerika) zu. Damit ist der geldwerte Vorteil bei Auslandsentsendungen dem ausländischen Einkommen zuzurechnen und in Deutschland nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen, sofern in Deutschland noch ein (weiterer) Wohnsitz bzw. der gewöhnliche Aufenthalt besteht. Sofern das Doppelbesteuerungsabkommen statt der Freistellung des Arbeitslohns die Anrechnung der ausländischen Steuer vorsieht, ist der geldwerte Vorteil weiterhin in Deutschland in voller Höhe zu versteuern. Bei Entsendungen aus dem Ausland nach Deutschland stellt die Kostenübernahme immer steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Neben dem Reisekostenrecht besteht für den Arbeitnehmer grundsätzlich auch die Möglichkeit der Begründung einer doppelten Haushaltsführung. Hiernach können alle Kosten steuerlich zum Abzug gebracht werden bzw. vom Arbeitgebersteuerfrei ersetzt werden, die im Zusammenhang mit einem zweiten Hausstand entstehen. Hierzu gehören neben der Miete beispielsweise die Kosten für Familienheimfahrten. Voraussetzungen für die Begründung einer doppelten Haushaltsführung sind (unter anderem):

- Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte
- Lebensmittelpunkt verbleibt am ersten Hausstand im Heimatland
- Die doppelte Haushaltsführung ist beruflich veranlasst

In den Urteilsfällen wurde das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung trotz Zweitwohnsitz verneint, da sich durch den gemeinsamen Umzug der Familie der Lebensmittelpunkt nach Amerika verlagert hatte. Sofern die Familie den Arbeitnehmer während der Entsendung begleitet, wird sich der Lebensmittelpunkt regelmäßig in den Tätigkeitsstaat verlagern und den Ansatz einer doppelten Haushaltsführung ausschließen. Nur in den Fällen, in denen der Arbeitnehmer allein auf Entsendung ist und regelmäßig seine Familie im Heimatland besucht, könnte die Begründung einer doppelten Haushaltsführung denkbar sein und der Werbungskostenabzug bzw. die steuerfreie Kostenerstattung möglich.



Timo Röhl
Steuerberater

+49 211 47838-283
roehl@adkl-msi.de